

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

Luis Felipe Simões Souto Mayor

**TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DESTINADOS A EVITAR
A DUPLA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
OS *ROYALTIES* INCIDENTE SOBRE PESSOA JURÍDICA**

Brasília, DF
2013

Luis Felipe Simões Souto Mayor

**TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DESTINADOS A EVITAR
A DUPLA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
OS *ROYALTIES* INCIDENTE SOBRE PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof. Mestre Paulo César de Melo Mendes

Linha de pesquisa:

Contabilidade e Mercado Financeiro

Área:

Contabilidade Fiscal/Tributária

Brasília, DF
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Roberto Góes Ellery Jr.
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral dos Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Unb, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora da Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diruno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador da Graduação do curso de Ciências Contábeis - Notuno

MAYOR, Luis Felipe Simões Souto.

Tratados e convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* incidentes sobre pessoa jurídica / Luis Felipe Simões Souto Mayor - Brasília, 2013.

45 p.

Orientador: Prof. Mestre Paulo Cesar de Melo Mendes.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2013.

Bibliografia.

1. Dupla Tributação Internacional. 2. *Royalties*. 3. Imposto de renda retido na fonte. 4. Convenções internacionais. 5. Métodos utilizados para evitar a dupla tributação da renda. I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. Título II. – MENDES, Paulo Cesar de Melo.

Luis Felipe Simões Souto Mayor

**TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DESTINADOS A EVITAR
A DUPLA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE
OS *ROYALTIES* INCIDENTE SOBRE PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Professor Mestre Paulo César de Melo Mendes
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Doutor Jose Alves Dantas
Examinador – Instituição
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Brasília, DF
2013

À minha avó Cida, onde quer que ela esteja, tenho absoluta certeza que sua presença
continuará sendo constante em toda a minha vida.

AGRADECIMENTOS

Á Deus, pela vida, pela proteção, e por iluminar todas as situações por mim vivenciadas.

Aos meus avós Nilton, Myrian, Aparecida e Oswaldo, por demonstrarem o verdadeiro conceito de “família” e pela presença constante na minha vida.

Ao meu pai Nilton e minha mãe Flávia, pelo carinho, amor e dedicação a mim dispensados. Agradeço a eles também pelos ensinamentos e pelo exemplo de profissionais competentes e corretos. Agradeço também à minha irmã Juliana, pelo companheirismo.

Aos meus familiares, pelo apoio para realização deste trabalho e pela compreensão do tempo de convívio que necessitei sacrificar.

À todos os meus amigos, pelos incentivos e conselhos para a realização deste trabalho. Agradeço a eles também pela amizade sincera e presente na minha vida.

Ao professor Paulo César de Melo Mendes, por ter me aceitado como orientando e por ter confiado a mim a capacidade de realização deste trabalho. Agradeço a ele também pela alegria com que conduziu o presente trabalho.

Á todos que não foram mencionados, embora contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho.

“É bastante difícil lembrar minhas opiniões, sem lembrar também minhas razões por elas!”

Friedrich Nietzsche

“Escolha o trabalho de que gostas e não terás de trabalhar um único dia em tua vida.”

Confúcio

RESUMO

Com vistas a evitar ou atenuar a ocorrência da dupla tributação internacional do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*, a presente pesquisa apresentou-se com o objetivo de demonstrar e analisar os métodos e alíquotas adotados nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil destinados a este fim. Destarte, buscou-se primeiramente determinar qual Estado possui maior legitimidade para tributar o referido rendimento na fonte. Concluiu-se que, desconsiderando o elemento de conexão “estabelecimento permanente”, o Estado da residência do beneficiário dos *royalties* é dotado de maior competência para tributá-lo. Posto o elemento de conexão “estabelecimento permanente” em evidência, a determinação do local de tributação dependerá de três casos distintos. Por conseguinte, os métodos e alíquotas acima mencionados foram coletados em meio a dois enfoques: quando os *royalties* provenientes de fontes estrangeiras são percebidos por beneficiários residentes no Brasil e, quando os *royalties* provenientes de fontes brasileiras são percebidos por beneficiários residentes no exterior. Tendo em vista o primeiro enfoque, depreendeu-se que a presença do método da imputação ordinária se fez presente na maioria dos tratados internacionais, concluindo-se que o Brasil poderá estar atuando com vistas a evitar um gravame tributário na sua arrecadação. Pois, caso adotasse o método da imputação integral, o Brasil poderia estar concedendo créditos em valores superiores ao estabelecido em sua legislação. Por conseguinte, concluiu-se com o segundo enfoque que a inclusão da cláusula de *Matching Credit* em quase todos os acordos apresentados representa um incentivo aos investidores brasileiros para intensificarem suas atuações no mercado de bens incorpóreos.

Palavras-chave: 1. Dupla Tributação Internacional. 2. *Royalties*. 3. Imposto de renda retido na fonte. 4. Convenções internacionais. 5. Métodos utilizados para evitar a dupla tributação da renda.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 Histórico da carga tributária brasileira	12
2.2 Imposto de renda retido na fonte	13
2.3 <i>Royalties</i>	16
2.4 Tratados e convenções internacionais em matéria tributária	19
2.5 Dupla Tributação internacional	23
3 CONFLITOS, ANÁLISES E DISCUSSÕES	26
3.1 Estado com maior legitimação para tributar o imposto de renda retido na fonte sobre os <i>royalties</i>	26
3.2 Medidas e métodos adotados para evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento de <i>royalties</i> nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil	29
3.2.1 Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os <i>royalties</i> provenientes de fontes estrangeiras percebidos por beneficiários residentes no Brasil	31
3.2.2 Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os <i>royalties</i> provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior	34
4 CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS	42

1 INTRODUÇÃO

A partir da Revolução Industrial, as relações humanas tornaram-se mais intensas de modo que a necessidade de um avanço tecnológico passou a ser prioridade para o desenvolvimento econômico dos países. Para os países fornecerem e transferirem tecnologia avançada necessitavam principalmente de investimentos na área de bens incorpóreos. Entende-se por incorpóreos aqueles bens que não possuem natureza material. Os rendimentos adquiridos sobre estes bens representam *royalties*. Suscita-se então que a importância dos *royalties* na economia dos países obteve grandes proporções após a Revolução Industrial. À vista disso, os países depreenderam a possibilidade de elevar suas receitas tributárias considerando o referido rendimento.

No âmbito internacional, a ânsia de auferir receitas advindas da tributação dos *royalties* oriundas de outros países, ocasionaram uma maior oneração ao beneficiário deste rendimento. Em outras palavras, mais de um ordenamento jurídico entendeu-se competente para tributar este rendimento na fonte. Este fato acarretou no que hodiernamente se caracteriza por dupla tributação internacional. Por conseguinte, a estimulação aos investimentos realizados nesta área passou a ficar comprometido com o concurso de normas relacionado à tributação deste rendimento. A carga tributária “excessiva” e desnecessária na visão do beneficiário dos *royalties* passou a ser uma situação corriqueira.

Em face do exposto, encetou-se necessário por parte dos países a adoção de medidas para evitar a dupla tributação internacional do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os *royalties*. Entretanto, as medidas adotadas pela legislação interna de cada país para solucionar os entraves da tributação, oriundas de uma relação comercial acentuada, passaram a ser conflitantes. Por conseguinte, com o desígnio de solucionar ambas as controvérsias os países passaram a celebrar tratados internacionais. De forma geral, convém informar que os tratados e convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação são firmados entre duas partes competentes, ou seja, são tratados bilaterais. Não obstante, os casos de dupla tributação internacional ainda são recorrentes.

Á vista disso, o presente trabalho tem como objetivo demonstrar e analisar os métodos e alíquotas adotados nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil destinados a evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento de *royalties*. Outrossim, buscou-se dispor qual Estado possui maior legitimação para tributar o referido rendimento na fonte.

Destarte, visando atingir tais objetivos, este trabalho está estruturado em quatro seções, tendo em vista que a primeira seção é a introdução.

Para subsidiar na compreensão dos conflitos e, das análises e discussões que serão realizadas, a segunda seção, denominada “referencial teórico”, subdivide-se em cinco partes: histórico da carga tributária brasileira; imposto de renda retido na fonte; *royalties*; tratados e convenções internacionais em matéria tributária; dupla tributação internacional.

Por conseguinte, a terceira seção “conflitos, análises e discussões”, subdivide-se em duas partes. No que concerne a primeira parte “Estado com maior legitimação para tributar o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*”, serão abordadas análises, desconsiderando o elemento de conexão “estabelecimento permanente” e posteriormente o colocando em evidência, de todos os casos que envolvem a controvérsia sobre qual ordenamento jurídico possui maior legitimação para tributar o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*, levando em consideração o que as convenções internacionais dispõe sobre o assunto. Por seu turno, a segunda parte “Medidas e métodos adotados para evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento de *royalties* nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil” analisará os dados coletados nas referidas convenções no que tange as alíquotas máximas do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os *royalties* bem como os métodos utilizados pelos países para evitar a dupla tributação do referido imposto. À vista disso, esta parte será subdividida em duas outras: “Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior” e “Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* provenientes de fontes estrangeiras percebidos por beneficiários residentes no Brasil”.

Por fim, a quarta seção é a Conclusão, onde constarão os resultados das análises efetuadas no presente trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico da carga tributária brasileira

Levando em consideração um cenário desfavorável na arrecadação de receitas pelo qual o Brasil enfrentava em 1830, pautado pelas despesas em demasia, as autoridades governamentais perceberam a necessidade de aumentar alguns impostos vigentes na época e a criação de novos. Segundo AMED e NEGREIROS (2000), o Imposto incidente sobre a renda é introduzido somente em 31 de dezembro de 1922, através da Lei de Orçamento nº 4625, artigo 31:

“Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do País, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”.

Entretanto, em meio às dificuldades de implantação e cobrança, o Imposto de Renda foi efetivamente arrecadado a partir de 1926. O imposto referido era um tributo progressivo, recolhido para os cofres públicos semelhante a um imposto retido na fonte.

Na década de 1960, mais especificamente em 1967, o Brasil implementou sua primeira estrutura tributária fiscal. O Imposto incidente sobre a Renda passou a ter maior importância na arrecadação de impostos revelando uma contribuição considerável ao crescimento da economia através da concessão de isenções e incentivos fiscais. Como grande parte dos recursos arrecadados foram também, teoricamente, destinados para setores fundamentais, como educação, saúde, saneamento básico e transporte.

Tendo em vista que grande parte da arrecadação de tributos pelo governo federal advém dos impostos incidentes sobre o consumo, é notório que as classes menos favorecidas são mais oneradas em detrimento dos cidadãos que possuem maior poder aquisitivo. Dessa forma, a carga tributária brasileira é socialmente injusta. Outrossim, pode-se dizer que a arrecadação tributária brasileira é ineficaz, pois os dispêndios do governo direcionados ao atendimento das necessidades sociais não são bem distribuídos. Por conseguinte, os recursos arrecadados pelo governo não condizem com a qualidade apresentada em alguns setores fundamentais como educação, saúde e transporte. De acordo com LUCHIEZI JÚNIOR e MARIA (2010, P.123), “o brasileiro médio sofre um gravame tributário muito maior do que a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados”.

2.2 Imposto de renda retido na fonte

De competência da União, o imposto de renda retido na fonte (IRRF) é uma vicissitude do governo para arrecadação do imposto sobre a renda. O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete a União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III- renda e proventos de qualquer natureza.”

À luz da economia clássica, entende-se por renda o montante de recursos destinados a remuneração do fator terra (produção), bem como os recursos recebidos pela remuneração do capital (lucros e juros) e do trabalho (salário). Conforme apresentado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, renda é toda remuneração auferida por seu titular oriundo do produto de seu capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por conseguinte, proventos de qualquer natureza foram esclarecidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Vale ressaltar que o termo “proventos” significa, para MARCONDES (2011, P.86), “rendimentos que os indivíduos recebem a título de aposentadoria em decorrência do trabalho desempenhado durante sua vida, ou em virtude de eventos que os impeçam de exercer sua função laboral.”

O fato gerador do imposto de renda retido na fonte está normatizado no artigo 43, do Código Tributário Nacional de 1966:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (acrescentado pela Lei Complementar n. 104, de 10-1-2001).

§ 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o montante em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (acrescentado pela Lei Complementar n. 104, de 10-1-2001).

A aquisição de disponibilidade econômica indicada no referido artigo pode ser explicitada como sendo os recursos disponíveis para o seu titular advindo de fontes regulamentadas pelo direito ou não. Ou seja, engloba a renda recebida, mesmo que este recurso seja oriundo de fontes ilícitas. Ao passo que disponibilidade jurídica englobará os recursos que ainda não foram recebidos por seu titular, entretanto este possui o direito de recebê-los. Estes recursos são oriundos de fontes lícitas, regulamentadas pela legislação vigente.

No caso do imposto de renda retido na fonte, levando em consideração os rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, HIGUSHI (2012, P.590) dispôs que:

“... o fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital, auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, ocorre é o previsto no art. 685 do RIR/99, ou seja, pagamento, crédito ou entrega. Há exceções em que o fato gerador somente ocorre na remessa.”

Em face do exposto, compreende-se que o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda retido na fonte é o instante fundamental em que o titular receberá, ou possuirá o direito de receber, os seus rendimentos ou ganhos de capital.

A responsabilidade por efetuar o pagamento do imposto de renda retido na fonte é do contribuinte (sujeito passivo), titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 682 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, estão sujeitos ao pagamento do imposto na fonte:

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).”

Não cabe neste trabalho, demonstrar todos os rendimentos que estão sujeitos a incidência do imposto de renda retido na fonte. Será tratada somente a tributação incidente sobre os *royalties*. Destarte, o artigo 710 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, dispõe o seguinte:

“Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título.”

Neste contexto, a Medida Provisória nº 2159, de 24 de agosto de 2001, em seu artigo 3.º estabelece que:

“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”

Vale ressaltar que a contribuição de que trata este artigo refere-se à contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE *royalties*). Segundo CARVALHO (2013, P.62), importa ter presente que:

“apesar de a CIDE *royalties*, no geral, incidir sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda, a contribuição só é devida no país onde o rendimento é produzido. Nesse caso, e por não ter natureza de imposto, a CIDE *royalties* não pode ser considerada no rol dos benefícios dos acordos para evitar a dupla tributação.”

À vista disso e devido à abrangência do tema, para fins deste trabalho, não será abordada a contribuição de intervenção no domínio econômico.

No que concerne à base de cálculo do imposto de renda retido na fonte sobre residentes ou domiciliados no exterior, considera-se o rendimento bruto para fins de incidência das alíquotas estabelecidas no presente trabalho. Sendo assim, está regulamentado no artigo 713 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, que:

“Art. 713. As alíquotas do imposto de que trata este Capítulo incidirão sobre os rendimentos brutos, ressalvado o disposto no art. 705, parágrafo único (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, § 3º).”

Portanto, o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* perfaz a alíquota de 15% conforme as legislações supracitadas. Entretanto, os países relacionados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, estão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte a alíquota de 25%, conforme se verifica na Lei nº 9.779, de 19 de Janeiro de 1999, onde em seu artigo 8 está disposto que:

“Art. 8. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

A referida Instrução Normativa considera com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, os países ou dependências que não tributam a renda, ou que a tributam à alíquota inferior a 20%, ou ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

2.3 Royalties

A palavra “*royalties*”, de origem anglo-saxônica, provém da palavra “*royal*”. *Royal* significa “da realeza”, englobando tudo o que pertence ao Rei. De forma literal, a palavra “*royalty*” é conceituada na língua portuguesa como “regalias”.

Na Idade Média, grande parte da sociedade vivia no campo, em áreas dominadas por nobres, denominadas feudos. Nesta época, prevalecia a classe dos nobres (senhores feudais) em detrimento da classe menos favorecida, os servos. Os senhores feudais, como já mencionado, possuíam a propriedade das terras. Todavia, o privilégio a eles revestido não era pela posse da terra, mas sim do direito de cobrar tributos feudais. À vista disso, segundo FRANCISCO (2009), é de se esperar que estes tributos eram cobrados sobre os servos que viviam nestas terras ou as exploravam para sua sobrevivência. Sucede-se então que a palavra “*royal*” é oriunda desta relação entre senhores feudais (considerados como “reis” no sentido em que cada feudo possuía suas próprias leis, seu próprio governo, seu próprio exército) e servos, onde o rei possuía o direito de receber os tributos incidentes sobre a exploração de suas terras.

Ao passar dos anos, mais especificamente a partir da Revolução Industrial, as relações humanas tornaram-se mais intensas de modo que a necessidade de um avanço tecnológico passou a ser prioridade para o desenvolvimento econômico dos países. Por conseguinte, para os países fornecerem e transferirem tecnologia avançada precisavam investir em conhecimento atrelado com o conceito know-how (conhecimento atido por uma empresa ou indivíduo, essencial para a produção de um produto ou execução de algum processo) produzindo produtos e agregando valor sobre eles. Suscita-se então que o direito sobre a propriedade intelectual começava a ganhar grandes proporções na época, bem como o direito sobre propriedade industrial. Os dispêndios relacionados ao direito sobre ambas as propriedades passaram a representar *royalties*.

Destarte, é notório que a palavra “*royalties*” está associada com diversos acontecimentos históricos que a embasaram para o seu conceito atual. Tendo em vista as legislações vigentes no Brasil, o termo “*royalties*” está definido de acordo com a Lei nº 4506, de 30 de Novembro de 1964, onde em seu artigo 22 está disposto que:

“Art. 22. Serão classificados como "*royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "*royalties*" acompanharão a classificação destes.”

Deve-se salientar que o conceito de *royalties* acima relacionado engloba os rendimentos sobre propriedade intelectual, direito de exploração de recursos minerais e vegetais, assim como as remunerações decorrentes de fontes industriais. MARCONDES (2011) aponta que o termo “tais como”, utilizado no referido artigo para indicar as situações que se enquadram no conceito de *royalties*, é abrangente, não evidenciando uma postura restritiva do legislador.

É de suma importância ressaltar que os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos *royalties* serão representados como “*royalties*” e não como remuneração do capital financeiro (juros). Neste sentido, considerando que os

royalties representam os rendimentos adquiridos sobre o investimento de bens incorpóreos, os alugáveis passam a compor a remuneração do montante investido em bens corpóreos.

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil destinados a evitar a bitributação da renda conceituam *royalties* com base no artigo 12 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

“O termo "*royalties*" designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (incluindo os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.”

Em meio às dificuldades de conceituar o termo “*royalties*” e diante os artigos acima apresentados, depreende-se que há divergências no que diz respeito à classificação da exploração de recursos minerais e vegetais. A Lei nº 4506, de 30 de Novembro de 1964, em seu artigo 22, discorre que a exploração desses recursos são rendimentos compreendidos como “*royalties*”. Em contrapartida, a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) define a exploração de recursos minerais e vegetais como rendimentos oriundos da tributação de lucros sobre os bens imobiliários.

Outrossim, outro entrave na conceituação dos *royalties* são os rendimentos de *royalties* de películas cinematográficas e de obras audiovisuais estrangeiras que possuem tributação diferenciada pelo Decreto 3000, mesmo que estes rendimentos sejam enquadrados como “*royalties*”. De acordo com HIGUSHI (2012, P.605):

“o RIR/99, todavia, não observou a definição de *royalties* que consta dos acordos internacionais. Isso porque o art. 710 tributa os rendimentos de *royalties* com a alíquota de 15%, mas, na republicação do Regulamento, o art. 706 tributa os rendimentos de películas cinematográficas e de obras audiovisuais estrangeiras pela alíquota de 25%, ainda que esses rendimentos sejam *royalties*, ou seja, não decorrem da prestação de serviço de que trata o art. 7º da Lei nº 9.779/99.”

Não cabe neste trabalho analisar toda a problemática relativa à conceituação de quais rendimentos se enquadram como *royalties*. A tributação sobre os serviços técnicos e de assistência técnica a título de *royalties*, por exemplo, bem como de *computer software*, são alvos de muitas discussões atualmente.

Importa ter presente que só serão considerados “*royalties*”, para efeito dos tratados internacionais, os rendimentos que desta forma enquadrados não ultrapassem o valor pré-determinado entre o devedor e o beneficiário (*at arm's length*). Os valores que excederem os limites estipulados não serão enquadrados como *royalties* e serão tributados conforme outro regime presente na convenção ou, na ausência deste, conforme legislação interna.

2.4 Tratados e convenções internacionais em matéria tributária

Os tratados firmados entre os países são pressupostos básicos para a formação do direito internacional. A título de curiosidade, de acordo com MAZZUOLI (2004, P.35):

“Tem-se como sendo o primeiro tratado internacional celebrado no mundo, de natureza bilateral, aquele referente à paz entre o Rei dos Hititas, Hattusil III, e o Faraó egípcio da XIX^a dinastia Ramsés II, concluído por volta de 1280 e 1272 a.C., e que pôs fim à guerra nas terras sírias.”

Encetou-se necessário, a elaboração de tratados internacionais, em matéria tributária, a partir do momento em que as legislações internas vigentes nos países passaram a ser conflitantes para solucionar os entraves da tributação oriundas de uma relação comercial acentuada entre as nações. No que diz respeito à eliminação da dupla tributação, posteriormente a Primeira Guerra Mundial, se efetivou a realização de tratados entre os países europeus, se acentuando após a Segunda Guerra Mundial (já incluindo países anglo-saxônicos), tendo em vista que as relações comerciais e econômicas entre os países tornaram-se mais intensas. Conflitos sobre qual país possuía a competência de recolher certo tributo ou a presença da dupla tributação onerando o sujeito passivo, desde aquela época, eram situações corriqueiras.

Com o desígnio de solucionar ou mitigar os problemas internacionais, não somente em matéria tributária, é assinada a Convenção de Viena (1969) que versa sobre o direito da realização dos Tratados. Entretanto, esta convenção entrou em vigor dez anos após a data de sua assinatura. Em 1986, esta Convenção é complementada por outra Convenção (Convenção de Viena de 1986) com o intuito de reconhecer o direito das nações em estabelecer tratados e convenções internacionais. Haja vista a referida Convenção de 1969, em seu artigo 2, inciso I, alínea “a”, define tratado da seguinte forma:

“Tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Para REZEK (2008, P.14), “tratado é todo acordo formal concluído entre as pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.” Entende-se por acordo formal aquele realizado de forma escrita. Vale ressaltar que tratado e convenção são termos sinônimos. Somente os Estados ou organizações internacionais possuem competência para realizar tratados. Levando em consideração as partes envolvidas na celebração dos tratados, estes podem ser classificados como bilaterais ou multilaterais. Serão classificados como tratados bilaterais, os atos jurídicos que envolverem duas pessoas jurídicas de direito internacional. Ao passo que, os tratados multilaterais, envolverão três ou mais pessoas jurídicas de direito internacional. De forma geral, os tratados e convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação são firmados entre duas partes competentes, ou seja, são tratados bilaterais. Tendo em vista a natureza jurídica dos tratados, estes podem ser classificados em tratados-contratos e tratados-normativos. Os tratados-contratos podem ser explicitados como sendo um documento formal que visa reger interesses comuns de dois entes competentes. Por sua vez, os tratados-normativos possuem a atribuição de dispor as normas de direito internacional. Os tratados contra a dupla tributação internacional são classificados como tratados-contratos.

Convém informar que os tratados celebrados pelo Brasil, com a finalidade de evitar a dupla tributação, seguem o Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Esta Organização internacional atua principalmente com vistas a solucionar problemas comuns entre os países, assim como procura fornecer dados com a finalidade de comparar as políticas econômicas mundiais. Esta Organização é constituída, em sua maioria, por países desenvolvidos.

No que se refere à celebração de tratados no Brasil e, considerando o disposto no inciso VIII do artigo 84 da Constituição Federal de 1988, cabe ao Presidente da República, ou quem o tiver substituindo, celebrar tratados, convenções e atos internacionais:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
VIII- celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.”

Por seu turno, fica a cargo do Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, resolver sobre os tratados bem como sua aprovação. Conforme está normatizado no artigo 49 inciso I da Constituição Federal de 1988:

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

Suscita-se então que o procedimento de celebração dos tratados bem como a sua vigência com vistas à legislação brasileira perfazem os seguintes trâmites: o Presidente da República assina os tratados e os envia ao Congresso Nacional; por sua vez, o Congresso Nacional resolverá sobre os tratados bem como avaliará sua aprovação; em caso de aprovação, o Congresso Nacional os regressará ao Presidente da República, mediante Decreto Legislativo, com a finalidade de ratificação pelo chefe do Poder Executivo.

Com vistas aos diversos entraves entre a legislação interna e as normas internacionais no que diz respeito as questões de dupla tributação, é de suma importância o esclarecimento de qual ordem jurídica prevalecerá nos tratados celebrados pelo Brasil. Diante disso, existem duas teorias que discorrem sobre o assunto. São elas: teoria monista e a teoria dualista. A teoria monista postula a existência de normas internas e normas internacionais em um sistema único jurídico. Em caso de conflito entre ambas as normas, prevalecerá a norma que se sobressair dependendo da situação apresentada. Em contrapartida, a teoria dualista pondera a existência de dois sistemas jurídicos independentes, o Direito interno e o Direito Internacional. Por conseguinte, os dualistas discorrem que não é permitida a existência de conflito entre ambos os sistemas. Entretanto, o dualismo moderado (sub-vertente do dualismo) esclarece que, em caso de conflito, prevalecerá o ordenamento jurídico internacional. Cumpre destacar que o Brasil é adepto do dualismo moderado para os casos relacionados em matéria tributária nos tratados e convenções internacionais. À vista disso, o Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 997, estabelece que:

“Art. 997. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (Lei nº 5.172, de 1966, art. 98).”

Outrossim, o Código Tributário Nacional de 1966 em seu artigo 98 dispõe que:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Dessa forma, como bem discorre MARCONDES (2011, P.163):

“Todavia, ocorre que em matéria tributária, diferentemente dos outros campos do Direito, existem dispositivos específicos – artigo 98 Código Tributário Nacional e 997 do RIR/1999 – predispostos a assegurar a primazia do tratado internacional sobre a legislação interna. Assim, existindo eventual conflito entre um tratado internacional e uma norma interna, em decorrência da relação de especialidade, o conflito deve ser solucionado a favor do tratado, ainda que a norma interna tenha sido editada posteriormente. Portanto, ao celebrar tratados internacionais, o Brasil está autorizado a versar sobre quaisquer matérias, inclusive tributária, sem que isso implique a invasão de competência das pessoas políticas de direito interno.”

Atualmente, o Brasil celebrou 30 convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda envolvendo 31 países, tendo em vista que a convenção com a antiga República Socialista da Tchecoslováquia foi assinada antes de seu desmembramento. À vista disso, esta convenção equivale atualmente para a República Eslovaca e para a República Tcheca. Levando em consideração que a Alemanha denunciou o tratado firmado com o Brasil, os países com os quais o Brasil mantém relação bilateral em matéria tributária são: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Ucrânia. Convém informar que, o principal fator para o Brasil e os Estados Unidos não terem celebrado um acordo desta natureza é o fato da divergência, entre ambos, da inclusão de cláusulas de *Tax Sparing* e de *Matching Credit* nos tratados. Estas cláusulas vão ser tratadas no decorrer do presente trabalho. Entretanto, convém ter presente que, segundo CARVALHO (2013, P.57):

“o Instituto do *Tax Sparing* representa um dos entraves à assinatura do acordo para evitar a dupla tributação da renda entre o Brasil e Estados Unidos, já que as posições dos dois países são diretamente opostas: o Brasil não pode assinar acordos sem a cláusula, sob pena de os países com os quais tem convenções assinaladas solicitarem a renegociação dos textos. Os Estados Unidos, por outro lado, não podem incluir a cláusula nos acordos que assina pelo mesmo motivo.”

2.5 Dupla Tributação internacional

A dupla tributação é oriunda de casos onde há o concurso de normas. Como bem explana XAVIER (1998, P.29), “há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes”. Os dois elementos básicos para a caracterização da dupla tributação e construção do seu conceito são: identidade do fato e a pluralidade das normas.

Em suma, a identidade do fato engloba quatro outras identidades essenciais para a ocorrência da dupla tributação. São elas: identidade do objeto; identidade do sujeito passivo; identidade do período tributário; identidade do imposto. Outrossim, a dupla tributação não ocorrerá se não houver um concurso de normas de um mesmo fato de sistemas tributários distintos, depreende-se então a pluralidade das normas.

Tendo em vista os pressupostos acima apresentados e diferentemente do *bis in idem*, o conceito de dupla tributação internacional poderá ser formado da seguinte forma: ocorrerá dupla tributação internacional quando mais de um ente competente onera o mesmo sujeito passivo, em decorrência da cobrança de certo tributo, incorrendo ao mesmo fato gerador, no mesmo período de tempo. Deve-se assinalar então que, para a construção de seu significado, a sobredita definição abrange a pluralidade das normas bem como a identidade do fato. Entende-se por ente competente um Estado soberano com condições jurídicas de arrecadar certo tributo.

Convém também ter presente que, para haver o concurso de normas e conseqüentemente ocasionar em uma possível dupla tributação, se faz necessário o conhecimento dos elementos de conexão presentes nos ordenamentos tributários. Segundo XAVIER (1998, P.196), “o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”. Ou seja, os elementos de conexão nas normas internacionais de tributação estabelecerão qual ordenamento jurídico deverá ser considerado para a competência de recolher certo tributo. Não cabe neste trabalho relacionar todos os elementos de conexão que compõem os ordenamentos jurídicos. Serão apresentados somente aqueles que possuem participação direta na competência de tributação do imposto de renda retido na fonte, a nível internacional. Em face do exposto, os elementos de conexão são:

a-) princípios da fonte, da residência e do estabelecimento permanente: de forma sucinta, o princípio da fonte estabelece que a renda será tributada no país em que esta foi gerada. Ao passo que, independente do local onde foi gerada, o princípio da residência considerará competente a tributação da renda no país em que o beneficiário residir. Por conseguinte e, tendo em vista o princípio da fonte, o princípio do estabelecimento permanente designa que a tributação da renda dos não residentes será instituída no país em que foi produzida e no país em que estes possuem um estabelecimento permanente. Segundo MOREIRA JUNIOR (2003), para uma instalação ser considerada um estabelecimento permanente esta deve preencher os seguintes requisitos: existência de uma instalação física; permanência cronologicamente determinada dessa instalação física no território de um Estado; desempenho de atividades ligadas às atividades principais da empresa.

b-) princípios da universalidade e territorialidade: se assemelham aos princípios mencionados anteriormente entretanto estes delimitarão a dimensão do direito da tributação. Destarte, o princípio da universalidade considerará ao alcance da tributação da renda a residência do contribuinte. Todavia, o princípio da territorialidade indicará que será passível de tributação a renda produzida no território de determinado país.

c-) residência e domicílio: muito embora o artigo 4 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) considerar “residência” e “domicílio” palavras de conceito sinônimos, a maioria dos sistemas tributários vigentes distinguem residência e domicílio por dois principais aspectos. Primeiramente, o domicílio é um conceito mais rijo, ocasionando em obrigações tributárias mais extensas. Por conseguinte, o outro aspecto envolve a vontade de permanência. Suscita então que de forma dessemelhante a residência, considera-se domiciliados os indivíduos que permanecem por mais tempo em um determinado território atrelado à vontade de nele permanecer.

d-) nacionalidade: tendo em vista os princípios da igualdade e capacidade contributiva, o tratamento diferenciado para estrangeiros no que tange as questões sobre a tributação da renda é inconstitucional (com exceção dos Estados Unidos e das Filipinas que tributam os não-residentes com base no princípio da universalidade). Portanto, o critério da nacionalidade para a tributação da renda por parte dos ordenamentos jurídicos não é relevante. O que deve ser levado em consideração, de acordo com o artigo 3, nº 1, alínea “g” da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é que são nacionais de um Estado as pessoas físicas que possuem nacionalidade ou cidadania neste

Estado. Outrossim, são consideradas nacionais a pessoa jurídica constituída em conformidade com a legislação vigente deste Estado.

e-) princípio da não discriminação: resultante do princípio de igualdade, o princípio da não discriminação, conforme o artigo 24 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), normatiza que os não-residentes não ficarão sujeitos a uma tributação ou obrigação com ela mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar os sujeitos nacionais que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere a residência.

Vale ressaltar que a ocorrência da dupla tributação, muito embora seja uma questão econômica de mero interesse, envolve situações em que um ordenamento jurídico desconsidera a maneira com a qual outro ordenamento jurídico dispõe sobre o assunto.

3 CONFLITOS, ANÁLISES E DISCUSSÕES

3.1 Estado com maior legitimação para tributar o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*

Para dispor qual Estado possui maior legitimação para tributar o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*, é necessário o esclarecimento de qual lugar provêm esses rendimentos. Ou seja, o conhecimento do local da fonte dos *royalties* é de suma importância para a compreensão de quem possuirá maior legitimação para tributá-los. Segundo XAVIER (1998, P.527), “a regra geral é a de que os *royalties* têm sua fonte no Estado em que o seu devedor tiver residência (ou, claro, no Estado, sua subdivisão política ou autoridade local que for o próprio devedor).” A exceção a esta regra verifica-se no caso em que este devedor possua um estabelecimento permanente em outro Estado.

De início, será realizada uma análise desconsiderando o elemento de conexão “estabelecimento permanente”. Via de regra, o Estado da residência do beneficiário dos *royalties* é dotado de maior competência para tributá-lo na fonte. À vista disso, se todos os ordenamentos jurídicos adotarem este preceito seria um grande avanço para evitar a dupla tributação. Todavia, esta é uma situação hipotética e de difícil consolidação, tendo em vista que a maior parte dos Estados não abdicará do direito de tributar os *royalties* quando o devedor deste rendimento se fizer presente em seu território. Este direito está assentado nas convenções realizadas pelo Brasil onde permite a tributação no Estado de residência do devedor. Destarte, este é um caso clássico onde se percebe o concurso de normas e consequente dupla tributação. Ora, nenhum país quer abdicar de seu direito de tributação, levando em consideração que as referidas Convenções dão margem para o “Estado da Fonte” e o “Estado da Residência” tributar os *royalties*. Entretanto, as Convenções estabelecem alguns métodos para evitar ou ao menos mitigar a dupla tributação (estes métodos serão tratados no tópico seguinte). Portanto, nada mais justo do que o Estado da residência do beneficiário dos *royalties* ser dotado de maior competência para tributá-lo na fonte, uma vez que este Estado, a princípio, estabeleceu condições favoráveis para os investimentos de bens incorpóreos, com os quais os beneficiários pudessem auferir os rendimentos sobre eles.

Posto o elemento de conexão “estabelecimento permanente” em evidência, há três situações a serem consideradas sobre qual Estado possuirá legitimação de recolher para os

cofres públicos o imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*. As três situações são esclarecidas conforme abaixo:

a-) Devedor dos *royalties* possui um estabelecimento permanente em um determinado Estado: nesta situação e, levando em consideração que este estabelecimento é o “titular efetivo” da obrigação de pagar os *royalties*, é notório que este Estado possuirá competência para a tributação do referido rendimento, mesmo que o devedor seja residente de um outro Estado. Como bem exemplifica XAVIER (1998, P.528):

“o caso de sociedade argentina que possua no Brasil uma filial, à qual seja imputável a obrigação de pagar *royalties* a uma sociedade domiciliada na Alemanha. Neste caso, considera-se que os *royalties* têm a sua fonte no Brasil, o qual poderá tributá-los nos termos da Convenção celebrada com a Alemanha.”

Vale lembrar que o acordo entre Brasil e Alemanha foi denunciado por este último País, este exemplo é posto somente a título de exemplificação.

b-) Beneficiário (credor) for residente de um Estado, possuir um estabelecimento permanente em outro Estado e, esse estabelecimento não está relacionado com o recebimento dos *royalties*: neste caso, a tributação na fonte do referido rendimento será de competência do Estado de residência do beneficiário, tendo em vista que o estabelecimento permanente não possui conexão com o fato que originou os *royalties* e tampouco se beneficiará com o recebimento dos recursos advindos deste rendimento.

c-) Beneficiário (credor) for residente de um Estado, possuir um estabelecimento permanente em outro Estado e, esse estabelecimento estiver relacionado diretamente com o direito de receber os recursos advindos dos *royalties* ou o bem que deu origem a este rendimento: neste caso, as Convenções celebradas pelo Brasil estabelecem que o *royalty* será tributado conforme as disposições do artigo denominado “lucro das empresas” ou artigo “profissões independentes”, conforme couber.

Na situação disposta na letra “a”, as Convenções foram pontuais, em seu artigo “*royalties*”, ao estabelecer que o direito de tributação dos *royalties* é no Estado onde o estabelecimento permanente do devedor esta situado, haja vista que este estabelecimento está presente na economia deste Estado e, por sua vez, este Estado fomentou condições favoráveis para os investimentos de bens incorpóreos. Por conseguinte, as Convenções não foram cognoscíveis com o disposto na letra “b”, pois esta situação não se faz presente no artigo “*royalties*” por ela legitimado. Destarte, este caso poderá dar margem a diversas

interpretações pelos usuários destas Convenções. Suscita-se então que os usuários apliquem o “bom-senso” sobre as questões não abarcadas nas Convenções. À vista disso, convém informar que, no caso da Convenção realizada entre o Brasil e a África do Sul, mediante Decreto nº 5922 de 3 de outubro de 2006, no item 7 do artigo 12, “*royalties*”, está disposto que:

“As disposições do presente Artigo não se aplicarão se o principal propósito, ou um dos principais propósitos, de qualquer pessoa envolvida com a criação ou atribuição de direitos em relação aos quais os “*royalties*” forem pagos tiver sido o de tirar proveito do presente Artigo mediante tal criação ou atribuição”.

No que diz respeito à situação apresentada na letra “c”, as Convenções foram concisas ao *royalty* percebido como lucro do estabelecimento permanente ou serviço independente, sendo tributado conforme lhe sobrevenha.

Portanto, tendo em vista os casos em que envolvem o elemento de conexão “estabelecimento permanente”, a dupla tributação ocorre, em sua maioria, por conta dos ordenamentos jurídicos analisarem de diversas formas uma mesma situação presenciada por eles, como também de se abdicarem de medidas de isenção para não tributar determinado rendimento.

Á título de exemplificação, considerando uma sociedade sob as leis dos Estados Unidos e controlada e gerida no Reino Unido, segundo XAVIER (1998, P.249):

“No âmbito das relações internacionais, as Convenções contra a dupla tributação estabelecem que prevalecerá o critério do local da “direção efetiva” (*place of effective management*), entendendo-se por este o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa (*center of top level management*).”

Ou seja, esta sociedade será preferencialmente considerada localizada no território do Reino Unido para fins de tributação.

3.2 Medidas e métodos adotados para evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento de *royalties* nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil

No intuito de atrair mais investimentos estrangeiros bem como permitir maior facilidade no fluxo de mercadorias, serviços e na transferência de tecnologia, muitos países estão aderindo a algumas medidas e métodos para evitar ou ao menos mitigar a ocorrência da dupla tributação. Segundo MOREIRA JUNIOR (2003), a ocorrência da dupla tributação reflete em efeitos negativos sobre diversos campos, tais como no financeiro, no cultural, no socioeconômico e no da justiça. Não cabe neste trabalho relacionar todos os métodos e medidas que são adotados para atenuar os efeitos da dupla tributação. Serão abordados somente os métodos provenientes dos acordos internacionais celebrados pelo Brasil. Entretanto, convém informar que principalmente nos países em que há a ausência de tratados em matéria tributária, estes procuram adotar medidas unilaterais para evitar a dupla tributação. As medidas unilaterais são legitimadas pelo Direito Interno dos Estados. À título de exemplificação dessas medidas, o artigo 10 da Lei nº 9249, de 26 de Dezembro de 1964, dispõe que:

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

Nos tratados celebrados pelo Brasil são adotados dois métodos para evitar ou mitigar os efeitos da dupla tributação: método da isenção e método da imputação.

O método da isenção (*tax exemption*), como o próprio nome sugere, profere que um ordenamento jurídico abdique do direito de tributar certo rendimento o isentando em seu território e, permitindo que outro ordenamento jurídico seja, por sua competência, responsável pela tributação visada. O método da isenção é composto por duas modalidades, designadas isenção com progressividade e isenção integral. A isenção com progressividade, muito embora não tribute os rendimentos provenientes do exterior, no âmbito interno o rendimento é sujeito a alíquotas progressivas. De acordo com MOREIRA JUNIOR (2003, P.60), “este método não pode ser aplicado no Estado da fonte, sendo mais adequado à sistemática de tributação das pessoas físicas, e somente poderia ser aplicado para as pessoas jurídicas no

caso da adoção de alíquotas progressivas.” Por conseguinte, a isenção integral determina que as rendas auferidas no exterior não sejam tributadas pelo Estado da residência do beneficiário, em conformidade com o princípio da territorialidade.

De forma dessemelhante ao método da isenção, o método da imputação se baseia no imposto incidente sobre a renda total do sujeito passivo no seu Estado de residência. O método da imputação (*tax credit*), ou crédito fiscal, visa conceder ao beneficiário do rendimento no seu Estado de residência um crédito fiscal pelo imposto pago no Estado da Fonte. Em outras palavras, o beneficiário do rendimento poderá deduzir do valor total de sua renda o valor do imposto pago no exterior para fins de tributação no seu Estado de residência. Segundo BORGES (1992), o crédito fiscal concedido poderá estar sujeito ou não a uma limitação. Em face do exposto, no caso em que não houver uma limitação de valor, denominado imputação integral, o Estado da Residência concederá um crédito fiscal no valor total do imposto pago no Estado da Fonte. Por conseguinte, no caso em que houver uma limitação de valor, designado imputação ordinária, cabe ao Estado de residência conceder um crédito fiscal até o limite pré-determinado do valor do imposto que seria efetivamente pago caso o rendimento fosse tributado em conformidade com este ordenamento jurídico.

Outrossim, importa ter presente que em alguns tratados internacionais celebrados pelo Brasil, no que tange ao método da imputação, contém cláusulas destinadas a evitar a bitributação. As cláusulas são as seguintes:

a-) Crédito presumido (*Matching Credit*): este dispositivo prevê, por parte do Estado de residência, a asseguaração de um crédito em valor superior a tributação incidente sobre o rendimento no Estado da fonte.

b-) Crédito fictício (*Tax Sparing*), como bem explica DORNELLES (1979, P.20):

“entende-se por *Tax Sparing* a outorga de um crédito, no país da residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna e que teria sido cobrado no país da fonte do rendimento, caso não tivesse sido reduzido ou eliminado em decorrência de um programa de incentivos fiscais, ou por dispositivo incluído no acordo para eliminar a dupla tributação.”

É notório que esta cláusula foi criada com o intuito de evitar que o beneficiário perca, no Estado de residência, o incentivo fiscal concedido pelo Estado da fonte.

3.2.1 Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* provenientes de fontes estrangeiras percebidos por beneficiários residentes no Brasil

Tendo em vista os países com os quais o Brasil mantém tratados internacionais em matéria tributária, a tabela 1 apresentada em sequência demonstrará os métodos adotados para evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*, quando este rendimento é percebido por beneficiários residentes no Brasil. Outrossim, nesta tabela estarão dispostas as alíquotas máximas do imposto de renda retido na fonte dos rendimentos enquadrados como *royalties*. Estas alíquotas não poderão exceder os valores dispostos abaixo se forem tributadas pelo Estado da fonte.

Vale ressaltar que nos casos em que o beneficiário dos *royalties* obtiver um estabelecimento permanente no Estado da fonte o qual é imputável a obrigação de pagar o imposto, compete a este mesmo Estado recolher o imposto tributando-o de acordo com as disposições do artigo “lucro das empresas” ou artigo “profissões independentes”, conforme for estabelecido em cada tratado. Suscita-se então que, nestes casos, as alíquotas dispostas na tabela 1 abaixo devam ser desconsideradas.

Outrossim, convém informar que as informações constantes da tabela abaixo, no que diz respeito às alíquotas apresentadas bem como ao método utilizado para evitar a dupla tributação, foram coletadas dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda.

Tabela 1 - Beneficiários dos *royalties* residentes no Brasil

País	Alíquotas do IRRF incidente sobre os <i>royalties</i>				Método adotado para evitar ou mitigar a dupla tributação
	Uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio	Direitos do autor sobre obra literária, artística ou científica	Uso ou concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação e programas de televisão ou radiodifusão.	Demais rendimentos enquadrados como <i>royalties</i>	
África do Sul	15%	10%	10%	10%	imputação ordinária
Argentina	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	imputação ordinária
Áustria	25%	10%	25%	15%	imputação ordinária
Bélgica	20%	10%	10%	15%	imputação ordinária
Canadá	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Chile	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
China	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária

Coreia do Sul	25%	15%	15%	15%	- crédito presumido de 20% - crédito fictício
Dinamarca	25%	15%	25%	15%	imputação ordinária
Equador	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais casos
Espanha	15%	10%	10%	10%	crédito presumido de 25%
Filipinas	25%	15%	25%	15%	- crédito presumido de 25% - crédito fictício
Finlândia	25%	10%	10%	15%	imputação ordinária
França	25%	10%	10%	15%	imputação ordinária
Holanda	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Hungria	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Índia	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais casos
Israel	15%	10%	10%	10%	imputação ordinária
Itália	25%	15%	15%	15%	crédito presumido de 25%
Japão	25%	12,5%	25%	12,5%	imputação ordinária
Luxemburgo	25%	15%	25%	15%	imputação ordinária
México	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Noruega	25%	15%	25%	15%	imputação ordinária
Peru	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Portugal	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
República Eslovaca	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
República Tcheca	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Suécia	25%	15%	25%	15%	imputação ordinária
Ucrânia	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária

Fonte – Elaboração Própria

Com vistas a facilitar o entendimento da tabela acima, a tabela 1.1 é uma tabela síntese dos métodos adotados nos acordos internacionais quando o beneficiário dos *royalties* é residente no Brasil.

Tabela 1.1 – Síntese - Beneficiários dos *royalties* residentes no Brasil

Métodos e medidas para evitar ou mitigar a dupla tributação	Adoção dos métodos e medidas nos acordos
Isenção integral	Não adotado
Imputação integral	Não adotado
Imputação ordinária	Presente na maioria dos acordos
Crédito presumido	Presente nos seguintes acordos: Coreia do Sul; Equador; Espanha; Filipinas; Índia; Itália
Crédito fictício	Presente nos seguintes acordos: Coreia do Sul; Filipinas.

Fonte – Elaboração Própria

Nos acordos firmados com os países listados acima é notório que o Brasil não concede isenção do imposto de renda retido na fonte para os beneficiários dos *royalties* residentes em seu território. Em conformidade com o princípio da não-discriminação, o método da isenção não é adotado com vistas a evitar tratamento diferenciado para aqueles indivíduos que percebem rendas provenientes do exterior. Entretanto, o Brasil concede um crédito até um limite pré-determinado (imputação ordinária) ou um crédito em valor superior a tributação incidente sobre os *royalties* no Estado da fonte (*Matching Credit*).

A presença do método da imputação ordinária na maioria das situações demonstra que o Brasil só concederá créditos nos valores que não excederem o previsto em sua legislação caso o rendimento fosse tributado de acordo com a mesma. Suscita-se então que, se o Brasil adotasse o método da imputação integral nestes casos, poderia estar concedendo créditos em valores superiores ao estabelecido em sua legislação ocasionando um gravame tributário na sua arrecadação.

A inclusão da cláusula de *Matching Credit* nos acordos firmados com a Coreia do Sul, Equador, Espanha, Filipinas, Índia e Itália, pode ser interpretada como um incentivo para os investidores destes países em estabelecerem relações comerciais mais satisfatórias no Brasil no que tange a estimulação de atividades relacionadas aos *royalties*.

Tendo em vista as alíquotas do imposto de renda retido na fonte apresentadas na tabela 1, é notório que as alíquotas incidentes sobre o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio são mais elevadas em comparação aos demais rendimentos enquadrados como *royalties*. De acordo com MARCONDES (2012, P.149), “tal postura demonstra a posição do governo brasileiro no sentido de considerar que a utilização de marcas estrangeiras em nada ou pouco agrega ao crescimento da economia do País.”

3.2.2 Métodos adotados pelas convenções internacionais para evitar ou atenuar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior

De forma análoga à tabela 1, a tabela 2 apresentada em sequência demonstrará os métodos adotados para evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*. Entretanto serão considerados os casos em que os beneficiários dos *royalties* são residentes no exterior. Destarte, nesta tabela estarão dispostas as alíquotas máximas do imposto de renda retido na fonte dos rendimentos enquadrados como *royalties*. Estas alíquotas não poderão exceder os valores dispostos abaixo se forem tributadas pelo Estado da fonte, no caso o Brasil.

Da mesma forma tratada anteriormente, nos casos em que o beneficiário dos *royalties* obtiver um estabelecimento permanente no Estado da fonte o qual é imputável a obrigação de pagar o imposto, compete a este mesmo Estado recolher o imposto tributando-o de acordo com as disposições do artigo “lucro das empresas” ou “profissões independentes”, conforme for estabelecido em cada tratado. Suscita-se então que, nestes casos, as alíquotas dispostas na tabela 2 abaixo devam ser desconsideradas.

Outrossim, convém informar que as informações constantes da tabela abaixo, no que diz respeito as alíquotas apresentadas bem como ao método utilizado para evitar a dupla tributação, foram coletadas dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda.

Tabela 2 – Beneficiários dos *royalties* residentes no exterior

País	Alíquotas do IRRF incidente sobre os <i>royalties</i>				Método adotado para evitar ou mitigar a dupla tributação
	Uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio	Direitos do autor sobre obra literária, artística ou científica	Uso ou concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação e programas de televisão ou radiodifusão.	Demais rendimentos enquadrados como <i>royalties</i>	
África do Sul	15%	10%	10%	10%	imputação ordinária
Argentina	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	isenção integral
Áustria	25%	10%	15%	15%	- crédito presumido de 25% - isenção integral*
Bélgica	20%	10%	10%	15%	- imputação ordinária - crédito fictício

Canadá	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 20% para os demais
Chile	15%	15%	15%	15%	Imputação de acordo com o que dispor a legislação chilena
China	25%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Coreia do Sul	25%	10%	10%	10%	- crédito presumido de 20% - crédito fictício
Dinamarca	25%	15%	15%	15%	crédito presumido de 25%
Equador	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais
Espanha	15%	10%	10%	10%	crédito presumido de 25%
Filipinas	25%	15%	25%	15%	- crédito presumido de 25% - crédito fictício
Finlândia	25%	10%	10%	15%	crédito presumido de 25%
França	25%	10%	10%	15%	- imputação ordinária - crédito presumido de 20% para os demais rendimentos enquadrados como <i>royalties</i>
Holanda	25%	15%	15%	15%	- isenção integral - crédito presumido de 25% nos demais casos* - crédito presumido de 20% para os demais casos não enquadrados na presunção de 25%
Hungria	25%	15%	15%	15%	- crédito presumido de 25% - crédito fictício
Índia	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais casos

Israel	15%	10%	10%	10%	imputação ordinária
Itália	25%	15%	15%	15%	crédito presumido de 25%
Japão	25%	12,5%	15%	12,5%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais casos - crédito fictício
Luxemburgo	25%	15%	25%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio e filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação e programas de televisão ou radiodifusão. - crédito presumido de 25% para os demais casos
México	15%	10%	10%	10%	imputação ordinária
Noruega	25%	15%	25%	15%	crédito presumido de 25%
Peru	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
Portugal	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária
República Eslovaca	25%	15%	15%	15%	crédito presumido de 25%
República Tcheca	25%	15%	15%	15%	crédito presumido de 25%
Suécia	25%	15%	15%	15%	- imputação ordinária para o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio - crédito presumido de 25% para os demais
Ucrânia	15%	15%	15%	15%	imputação ordinária

* regime previsto para *royalties* pagos a sociedade que detenha no mínimo 50% do capital da sociedade que paga os *royalties*, desde que estes sejam indedutíveis

Fonte – Elaboração Própria

Com vistas a facilitar o entendimento da tabela acima, a tabela 2.1 é uma tabela síntese dos métodos adotados nos acordos internacionais quando o beneficiário dos *royalties* é residente no exterior.

Tabela 2.1 – Síntese - Beneficiários dos *royalties* residentes no exterior

Métodos e medidas para evitar ou mitigar a dupla tributação	Adoção dos métodos e medidas nos acordos
Isenção integral	Presente nos seguintes acordos: Argentina; Áustria; Holanda.
Imputação integral	Não adotado
Imputação ordinária	Presença reduzida em comparação com a tabela 1
Crédito presumido	Presente nos seguintes acordos: Áustria; Canadá; Coreia do Sul; Dinamarca; Equador; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Holanda; Hungria; Índia; Itália; Japão; Luxemburgo; Noruega; República Eslovaca; República Tcheca; Suécia.
Crédito fictício	Presente nos seguintes acordos: Bélgica; Coreia do Sul; Filipinas; Hungria; Japão.

Fonte – Elaboração Própria

É evidente que o método da imputação ordinária teve sua presença reduzida em comparação com a tabela 1. Entretanto, de forma análoga a tabela 1, o método da imputação integral não se faz presente em nenhum acordo firmado com o Brasil. Destarte, percebe-se uma unanimidade entre os países de que este método poderá ocasionar um gravame tributário em suas arrecadações.

Dessemelhante a tabela 1, a inclusão da cláusula de *Matching Credit* se fez presente em quase todos os casos apresentados na tabela 2. Seguem relacionados os países que incluíram a referida cláusula: Áustria, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, República Tcheca e Suécia. Em face do exposto, é notório que todos esses países estão incentivando os investidores brasileiros a intensificar ou estimular sua atuação com vistas ao mercado de bens incorpóreos. Esta tese é confirmada por DORNELLES (1979, P.19), “caso se adotasse o sistema da imputação (*tax credit*), a isenção concedida internamente pelo país de fonte não resultaria num benefício efetivo para o contribuinte, já que o imposto que aí deixasse de recolher seria cobrado no país de residência.”

O método de isenção integral foi concedido pela Argentina, Áustria e Holanda aos residentes brasileiros devedores dos *royalties*. À vista disso, estes três países podem estar atuando no sentido de atrair maior fluxo desses rendimentos provenientes do Brasil para os seus respectivos territórios.

Em conformidade com a tabela 1, é notório que na tabela 2 as alíquotas incidentes sobre o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio se apresentam em níveis

mais elevados em comparação aos demais rendimentos enquadrados como *royalties*. Portanto, os países adotaram esta medida por tomarem conhecimento da postura desfavorável do governo brasileiro na utilização de marcas estrangeiras. Suscita-se então que os investidores brasileiros são pouco estimulados a atuar neste mercado.

Tendo em vista as cláusulas de *Tax Sparing* mencionadas nas tabelas 1 e 2 e, em desacordo com CARVALHO (2013), estas cláusulas se fazem presentes nos acordos firmados com os seguintes países: Bélgica, Coreia do Sul, Filipinas, Hungria e Japão. Outrossim, de forma dessemelhante ao que dispôs CARVALHO (2013), as cláusulas de *Tax Sparing* e *Matching Credit* não se diferenciam entre si em questão de divergência de alíquotas para os créditos concedidos.

Em face do exposto, é notório que a cláusula de *Matching Credit* é mais frequente do que a cláusula de *Tax Sparing* nos acordos firmados pelo Brasil. Tal fato pode ser explicitado em conformidade com o que dispôs DORNELLES (1979, P.22):

“o *Matching Credit* revela-se mais eficiente do que o *Tax Sparing*, na condução da política de incentivos fiscais do país importador de capital, porque permite que este reduza ou até dispense o seu imposto pela lei interna, sem que tal medida afete o direito do investidor estrangeiro ao benefício do crédito presumido no país de residência, nos percentuais convencionados.”

4 CONCLUSÃO

A presente pesquisa, como já mencionado anteriormente, apresentou-se com o objetivo de demonstrar e analisar os métodos e alíquotas adotados nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil destinados a evitar ou mitigar a dupla tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento de *royalties*. Outrossim, buscou-se dispor qual Estado possui maior legitimidade para tributar o referido rendimento na fonte.

Destarte, visando atingir tais objetivos, no que concerne à legitimação para tributar os *royalties*, buscou-se primeiramente determinar o local de sua fonte. O local assim assentado é de suma importância para a compreensão de quem possuirá maior legitimação para tributar o referido rendimento. Por conseguinte, foram realizadas análises desconsiderando o elemento de conexão “estabelecimento permanente” e posteriormente o colocando em evidência.

Via de regra, desconsiderando o elemento de conexão “estabelecimento permanente”, concluiu-se que o Estado da residência do beneficiário dos *royalties* é dotado de maior competência para tributá-lo na fonte.

Por conseguinte, posto o elemento de conexão “estabelecimento permanente” em evidência, há três situações a serem esclarecidas. A primeira situação a ser considerada é quando o devedor dos *royalties* possui um estabelecimento permanente em um determinado Estado. Nesta situação e, levando em consideração que este estabelecimento é o “titular efetivo” da obrigação de pagar os *royalties*, cabe a este mesmo Estado a tributação na fonte do referido rendimento, mesmo que o devedor seja residente de um outro Estado.

A segunda situação foi exposta da seguinte forma: quando o beneficiário (credor) dos *royalties* for residente de um Estado, possuir um estabelecimento permanente em outro Estado e, esse estabelecimento não está relacionado com o recebimento dos *royalties*, sucede-se então que a tributação na fonte do referido rendimento será de competência do Estado de residência do beneficiário, tendo em vista que o estabelecimento permanente não possui conexão com o fato que se originou os *royalties* e tampouco se beneficiará com o recebimento dos recursos advindos deste rendimento.

Levando em consideração a terceira situação, quando o beneficiário (credor) for residente de um Estado, possuir um estabelecimento permanente em outro Estado e, esse estabelecimento estiver relacionado diretamente com o direito de receber os recursos advindos dos *royalties* ou o bem que deu origem a este rendimento, as convenções internacionais

estabelecem que o *royalty* será tributado conforme as disposições de seu artigo “lucro das empresas” ou artigo “profissões independentes”, conforme couber.

Não obstante os casos acima determinados, o concurso de normas ainda ocorre, em sua maioria, por conta dos ordenamentos jurídicos analisarem de diversas formas uma mesma situação presenciada por eles. Destarte, no que concerne ao imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties*, as convenções internacionais estabeleceram alguns métodos para evitar ou ao menos atenuar a dupla tributação do referido imposto, bem como as alíquotas máximas do imposto de renda retido na fonte dos rendimentos enquadrados como *royalties*. Em face do exposto, as referidas alíquotas e métodos foram coletados em meio a dois enfoques: quando os *royalties* provenientes de fontes estrangeiras são percebidos por beneficiários residentes no Brasil e, quando os *royalties* provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior.

No que concerne aos *royalties* provenientes de fontes estrangeiras percebidos por beneficiários residentes no Brasil, depreendeu-se que a presença do método da imputação ordinária se fez presente na maioria dos acordos internacionais, concluindo-se que o Brasil poderá estar atuando com vistas a evitar um gravame tributário na sua arrecadação. Outrossim, foi possível concluir que o Brasil visa estabelecer relações comerciais mais satisfatórias com a Coreia do Sul, Equador, Espanha, Filipinas, Índia e Itália, no que tange a estimulação de atividades relacionadas aos *royalties*, tendo em vista a inclusão da cláusula de *Matching Credit* nos acordos firmados com estes países.

Por sua vez, com vistas aos *royalties* provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior, concluiu-se que a inclusão da cláusula de *Matching Credit* em quase todos os acordos apresentados representa um incentivo aos investidores brasileiros para intensificarem suas atuações no mercado de bens incorpóreos. Este fato reforça a tese de DORNELLES (1979), onde postulou-se que na hipótese dos acordos adotarem somente o sistema da imputação (*tax credit*), a isenção concedida internamente pelo país de fonte não resultaria num benefício efetivo para o contribuinte, já que o imposto que aí deixasse de recolher seria cobrado no país de residência.

Outrossim, concluiu-se que a cláusula de *Matching Credit* é mais frequente do que a cláusula de *Tax Sparing* nos acordos firmados pelo Brasil. Tal fato se apresenta novamente em conformidade com o que dispôs DORNELLES (1979), revelando que o *Matching Credit* é mais eficiente do que o *Tax Sparing* no que diz respeito a condução da política de incentivos fiscais do país importador de capital.

Convém informar que as alíquotas máximas incidentes sobre o uso ou concessão do uso de marcas de indústria ou comércio apresentadas nas tabelas 1 e 2 referentes aos enfoques outrora mencionados, apresentam níveis mais elevados em comparação aos demais rendimentos enquadrados como *royalties*. No que diz respeito a estes *royalties*, provenientes de fontes estrangeiras, percebidos por beneficiários residentes no Brasil, da mesma forma evidenciada por MARCONDES (2012, P.149) em seu trabalho, “tal postura demonstra a posição do governo brasileiro no sentido de considerar que a utilização de marcas estrangeiras em nada ou pouco agrega ao crescimento da economia do País.” Por conseguinte, a adoção de alíquotas elevadas dos *royalties* provenientes de fontes brasileiras percebidos por beneficiários residentes no exterior confirmam a referida evidenciação, tendo em vista que os demais países também adotaram esta mesma medida por tomarem conhecimento da postura desfavorável do governo brasileiro na utilização de marcas de indústria ou comércio estrangeiras.

Com o desígnio da realização de futuros trabalhos, devido a abrangência deste tema, recomenda-se a análise da ocorrência da dupla tributação internacional do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* no que diz respeito às questões de má interpretação e aplicação das convenções internacionais por parte dos ordenamentos jurídicos. Como por exemplo, a problemática relativa a conceituação de quais rendimentos se enquadram como *royalties* para fins de aplicação das alíquotas reduzidas das Convenções.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

BRASIL. **Código Tributário; Código de Processo Civil; Constituição Federal**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Decreto 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm >. Acesso em: 10 out. 2013.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>>. Acesso em: 6 nov. 2013.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 17 out. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 5 nov. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9779, de 19 de Janeiro de 1999**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a

legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei977999.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2013.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

CARVALHO, Marcela Santos de. **Os acordos para evitar a dupla tributação assinados pelo Brasil e as negociações com os Estados Unidos: históricos e desafios.** Orientador: Prof. Dr. Vander Mendes Lucas. Brasília: UnB, 2013. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Comércio Internacional) – Universidade de Brasília.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda.** Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1979.

FRANCISCO, Alison Cleber. **Royalties de cultivares transgênicas: sua formação no plano nacional e internacional sob a convenção da UPOV.** Orientador: Newton Silveira. São Paulo: USP-SP, 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-14102010-163531/pt-br.php>>. Acesso em: 16 out. 2013.

GAMA, Ricardo Rodrigues. **Introdução ao direito internacional.** São Paulo: BH Editora, 2006.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2012.** 37. Ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

LIMA, Mário Jorge P. de Castro. **Investigação sobre a natureza da tributação da propriedade industrial no Brasil.** Orientador: Sylvio Santos Faria. Salvador: UFBA-BA, 1999. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Bahia. Disponível em:

<<http://www.repositorio.ufba.br:8080/ri/bitstream/ri/10759/1/Mario%20Lima.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2013.

LUCHIEZI JÚNIOR, *Álvaro*; MARIA, Elizabeth de Jesus. **Tributação no Brasil** : em busca da justiça fiscal . Brasília: SINDIFISCO NACIONAL, 2010.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação dos *Royalties***. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2012.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos *royalties* decorrentes do uso de marcas e de patentes**. Orientador: José Artur Lima Gonçalves. São Paulo: PUC-SP, 2011. 203f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=12527> Acesso em: 13 out. 2013.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Tratados Internacionais**: com comentários à Convenção de Viena de 1969. 2. Ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NEVES, Silvério das; SILVA JUNIOR, Franciso Aguiar da; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 14. Ed. São Paulo: Frase Editora, 2009.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. **Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil**. Revista direito GV, Jun. 2008, vol. 4, n.1, p.135-163. ISSN 1808-2432. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000100007> Acesso em: 28 out. 2013.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Método de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o papel das cláusulas de *Tax Sparing & Matching Credit***. Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, n.10, dez. 2006, p.218. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>> Acesso em: 5 nov. 2013.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hidelbrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução: LUIZ João Baraúna. São Paulo: ABRIL CULTURAL, 1983.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZANETTI, Adriana Freisblen. **Cláusulas de *Tax Sparing* em Tratados Internacionais Contra a Bitributação: Vale a Pena Insistir?** Instituto dos Advogados Brasileiros – IAB. Disponível em: <http://www.iabnacional.org.br/article.php3?id_article=947> Acesso em: 5 nov. 2013.

SITES CONSULTADOS

<http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont%207/3806/mfc%20371.pdf?20131109012614> Acesso em: 23 out. 2013.

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>> Acesso em: 14 out. 2013.

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf> Acesso em: 17 out. 2013.